

Audience publique du 16 octobre 2006

Recours formé par la société anonyme **F. S.A.**, Luxembourg,
contre sept bulletins émis par le bureau d'imposition sociétés 2
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal,
d'impôt sur la fortune et d'établissement de la valeur unitaire

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 21226 du rôle, déposée le 7 avril 2006 au greffe du tribunal administratif par Maître Charles DURO, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme F. S.A., établie et ayant son siège social à L-..., immatriculée au registre de commerce et des sociétés sous le numéro B ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation de deux bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2002 et 2003, de deux bulletins d'impôt commercial communal pour les mêmes années, de deux bulletins d'impôt sur la fortune des années 2003 et 2004 et du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003, lesdits bulletins ayant été émis le 13 avril 2005 par le bureau d'imposition sociétés 2 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 juin 2006 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 7 juillet 2006 par Maître Charles DURO pour compte de la société anonyme F. S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Charles DURO, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

Suivant courrier du 23 février 2005, le bureau d'imposition sociétés 2 fit parvenir à la société anonyme F. S.A., ci-après dénommée « *la société F.* », conformément au paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », la copie du projet d'imposition en vue de l'établissement du revenu des collectivités pour l'année 2002, tout en l'invitant de bien vouloir prendre position par rapport à ce projet avant le 23 mars 2005.

Par bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2002, émis le 13 avril 2005, le bureau d'imposition sociétés 2 retint dans le chef de la société F. un bénéfice

commercial de - 286.255,14.- € et ajouta audit montant à titre d'« *indemnité de dédommagement sur contrat P.* » le montant de 265.000.- €, de sorte à retenir un revenu imposable arrondi de - 21.255,14.- € et à fixer la cote d'impôt sur le revenu à 0.- €.

Ledit bureau d'imposition émit encore à la même date à l'encontre de la société F. un bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2003, deux bulletins d'impôt commercial communal pour les années 2002 et 2003, un bulletin d'impôt sur la fortune 2003/2004, ainsi qu'un bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003.

Par courrier de son mandataire du 8 juillet 2005, la société F. fit introduire une réclamation à l'encontre des bulletins précités, tous émis le 13 avril 2005.

Cette réclamation n'ayant pas fait l'objet d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes jusque lors, la société F. a fait introduire, par requête déposée le 7 avril 2006 un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation des deux bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2002 et 2003, des deux bulletins d'impôt commercial communal pour les années 2002 et 2003, des bulletins d'impôt sur la fortune pour les années 2003 et 2004 et du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin d'impôt sur la fortune et un bulletin d'établissement de la valeur unitaire en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces mêmes bulletins.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation.

Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

Le délégué du gouvernement conclut en premier lieu à l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2002 et le bulletin d'impôt commercial communal pour l'année 2002 au motif que les cotes d'impôt y mentionnées seraient nulles.

Aux termes du § 210 (1) AO, « *nach Abschluss seiner Ermittlungen setzt das Finanzamt durch Steuerbescheid die Steuer fest* ».

D'après le § 213 (1) AO, « *die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bildet regelmäßig einen unselbstständigen (mit Rechtsmitteln nicht selbständig anfechtbaren) Teil des Steuerbescheids* ».

Au vœu du § 232 (1) AO, un contribuable ne peut réclamer contre un bulletin que pour autant que la cote d'impôt ou l'affirmation de l'imposabilité y contenues lui causent grief.

Il découle de ces dispositions combinées que l'élément décisionnel d'un bulletin d'impôt *stricto sensu* consiste dans la fixation d'une cote d'impôt à charge du contribuable et que les bases d'imposition constatées dans ce bulletin sous-tendent certes la fixation de la cote

d'impôt pour en constituer en quelque sorte la motivation, mais ne constituent en eux-mêmes pas un élément décisionnel propre. C'est dans cette logique que le seul élément décisionnel de la cote d'impôt est susceptible d'acquérir force de chose décidée et que le § 232 (1) AO n'admet un recours que contre un bulletin d'impôt mettant à la charge du contribuable visé une obligation positive de payer une certaine cote d'impôt, entraînant qu'un bulletin ne fixant pas de cote d'impôt positive ne saurait partant en principe ouvrir le droit à réclamation, faute de charge fiscale imposée au contribuable lui causant grief.

Conformément à ces principes, lorsqu'un bulletin fixe une cote d'impôt égale à zéro, donc pas de cote d'impôt positive, et reconnaît en plus une perte dans le chef du contribuable au titre de l'exercice en question, la perte retenue dans un tel bulletin n'a pas la valeur d'une décision définitive et irrévocable pour les années d'imposition ultérieures au cours desquelles la perte donnera lieu à un report de perte. La détermination définitive et irrévocable de cette perte n'aura lieu que dans le bulletin relatif à l'année d'imposition pendant laquelle le report de perte sera pris en considération pour se répercuter sur la cote d'impôt (Jean OLINGER, *La procédure contentieuse en matière d'impôts directs*, Etudes fiscales, n^{os} 81-85, p. 103 ; trib. adm. 4 février 1998, n^o 9850, Pas. adm. 2005, V^o Impôts, n^o 377 et autres décisions y visées). Le contribuable n'est ainsi pas admis à introduire un recours directement contre le bulletin fixant une cote d'impôt égale à zéro, mais doit contester le montant de la perte retenue dans le cadre d'une réclamation contre le bulletin opérant report de la perte reconnue par imputation sur le bénéfice imposable de cet exercice et fixant pour la première fois une cote d'impôt supérieure à zéro.

Il s'ensuit que le recours est à déclarer irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2002 et le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2002.

C'est encore à juste titre que le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin d'établissement de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2003, faute d'intérêt, au motif que les moyens dirigés contre la valeur unitaire négative sont inopérants.

En effet, d'après le § 231 alinéa 1 AO, « *einen Feststellungsbescheid der in den § 214 und 215 bezeichneten Art kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich durch die Höhe der Feststellungen, die in dem Feststellungsbescheid getroffen worden sind (...) beschwert fühlt* », ceci impliquant une fortune d'exploitation retenue positive et non négative de 252.000.- €, telle que retenue en l'espèce.

Concernant la recevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur la fortune portant établissement au 1^{er} janvier 2003 d'une fortune nette de – 252.000.- € et dégageant un impôt sur la fortune annuel de 62.- €, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement se réfère au § 232 AO, d'après lequel « *(1) einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich durch die Höhe der festgesetzten Steuer oder dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist (...)* », pour soutenir que le recours serait irrecevable sur ce point précis.

En effet, la société F. n'a formulé aucun moyen en relation avec l'imposition opérée par rapport à la fortune minimale de 12.500.- €, telle que visée par l'article 6 VstG (« *Vermögenssteuergesetz* »), qui énonce que : « *(1) Als Mindestvermögen wird bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften der Besteuerung zugrunde gelegt* :

*1. bei Akteingesellschaften (...),
ein Betrag von 12.500 Euro ; (...) ».*

Partant, le recours encourt l'irrecevabilité pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur la fortune 2003-2004.

Concernant le prétendu bulletin d'impôt sur la fortune 2004, c'est encore à bon droit que le représentant étatique soutient que le recours est sans objet dans cette mesure, étant donné que le seul bulletin de l'impôt sur la fortune émis par le bureau d'imposition sociétés 2 est le bulletin préindiqué établissant la fortune au 1^{er} janvier 2003.

Par contre, le recours est recevable pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2003 et le bulletin de l'impôt commercial communal pour la même année, même si la société F. ne formule aucun moyen à l'encontre dudit bulletin de l'impôt commercial communal, une éventuelle modification de la perte reportée au bulletin de l'impôt sur les collectivités pour l'année 2003 ayant une incidence directe sur la base d'assiette imposable et partant sur l'impôt commercial finalement retenu.

A l'appui de son recours, la société F. expose avoir été constituée par la société de droit anglais G. INVESTMENT LTD, ci-après « *la société G.* », « *pour des raisons fiscales* », suite à la signature d'un contrat à Moscou en date du 29 avril 2002 entre la société G. et Monsieur Piero X., comme acheteurs, et la société de droit canadien P. INTERNATIONAL LTD, ci-après « *la société P.* », comme vendeur, contrat portant sur une ligne technologique pour la production de blocs de plâtre située en Russie. La société F. relève que par la suite les droits et obligations issus dudit contrat lui auraient été transférés, que deux paiements respectifs sur 150.000.- USD et 115.000.- USD réduits en vertu du contrat précité du 29 avril 2002 auraient été intégralement réglés par son actionnaire G. pour son compte et que lesdits paiements auraient été régulièrement comptabilisés dans le bilan 2002 en tant qu'« *avance actionnaires* » sous le poste « *compte courant actionnaire* ». La société F. précise qu'elle n'aurait par la suite pas pu respecter ses obligations, de sorte que les parties auraient convenu de résilier le contrat et la société P. aurait conservé les deux avances réglées, soit 265.000.- USD, à titre de dédommagement. Par courrier du 15 décembre 2004, le vérificateur auprès du bureau d'imposition sociétés 2 aurait sollicité de sa part la production d'extraits bancaires attestant du paiement des acomptes versés à la société P. et ledit bureau d'imposition aurait été informé par courrier de son mandataire du 1^{er} février 2005 que les acomptes en question auraient été payés directement par ses actionnaires, de sorte qu'elle ne serait pas en mesure de produire les extraits sollicités, mais que la réalité des opérations de paiement serait cependant documentée par deux attestations établies par la société P., ainsi que par la copie d'un ordre de versement du 26 septembre 2002 sur 115.000.- USD en faveur de la société P., versement effectué par l'intermédiaire financier suisse de ses actionnaires.

Partant, ce serait à tort que le bureau d'imposition sociétés 2 aurait procédé pour l'exercice 2002 à une majoration du bénéfice de la société pour un montant total de 265.000.- USD et que sa perte déclarée aurait été réduite en conséquence. La société F. relève dans ce contexte que même si le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2002 aurait fixé une cote d'impôt nulle, la détermination définitive et irrévocable de la perte serait intervenue dans les bulletins relatifs aux années d'imposition pendant lesquels le report de perte a été pris en considération pour se répercuter sur la cote d'impôt, soit dans tous les autres bulletins d'imposition critiqués.

Sur ce, la société F. reproche au bureau d'imposition « *un défaut de motivation de la décision portant taxation d'office* » pour ne pas avoir précisé autrement par application de quelles dispositions légales il aurait procédé à la majoration du bénéfice imposable pour l'année 2002, la simple mention « *imposition suivant projet d'imposition du 23.02.2005 étant insuffisante à cet égard* ». Il en serait de même de la mention figurant audit projet d'imposition, à savoir « *à défaut de présentation des extraits bancaires relatifs aux acomptes versés à la société P. INTERNATIONAL INC, ceux-ci non pas été acceptés et ont été rajoutés au bénéfice* », étant donné qu'il serait constant que le projet d'imposition ne mentionnerait aucune base légale justifiant la majoration opérée. Partant, le bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités 2002 serait nul pour motivation insuffisante, de même que les bulletins d'imposition subséquents pour avoir été pris sur base d'une décision entachée de nullité.

La société F. soutient ensuite qu'elle serait victime d'une « *inversion de la charge de la preuve* » constitutive « *d'une atteinte à la bonne foi du contribuable* », étant donné que l'administration fiscale aurait la charge de la preuve des faits déclenchant ou augmentant la charge fiscale, que ladite administration, par ses itératives demandes tendant à la production des documents qu'elle ne pouvait pas produire, aurait en définitive inversée la charge de la preuve et qu'il appartiendrait à l'administration de prouver que le bénéfice déclaré aurait été minoré et non pas au contribuable de prouver qu'il n'a pas commis de fraude. Dans ce contexte, la société F. relève qu'elle aurait toujours tenu une comptabilité régulière, qu'elle aurait répondu de façon exhaustive aux demandes de renseignements qui lui avaient été adressées par l'administration et qu'elle aurait fourni à cette dernière toutes les pièces dont elle dispose, de sorte qu'elle se serait pleinement conformée à son obligation de coopération avec les autorités fiscales.

Finalement, la société F. estime que l'imposition opérée ne serait pas conforme à la réalité économique de l'opération et violerait partant le « *principe de réalisme économique* » applicable en droit fiscal et que l'administration n'aurait pas dû se limiter à réclamer de façon exclusive deux ordres de virement inexistants, mais aurait dû accepter de prendre en considération l'ensemble des pièces lui soumises qui prouveraient la réalité des transferts opérés.

Il s'en suivrait que la majoration du résultat déclarée pour l'année 2002 emporterait des conséquences sur les exercices subséquents par le jeu du report d'une perte inférieure à ce qu'elle devrait être, ce qui ne serait pas justifié.

Concernant en premier lieu le prétendu défaut de motivation de la décision portant taxation d'office, tiré du défaut d'une motivation en droit, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement renvoie au contenu du § 211 AO pour soutenir que ledit article n'exige de façon expresse qu'une motivation en fait, à la fois pour les bases d'imposition et sur les points sur lesquels l'imposition s'écarte de la déclaration d'impôt.

Aux termes dudit article 211 AO, « *(1) Steuerbescheide, die nach den Steuergesetzen schriftlich zu erteilen sind, müssen die Höhe der Steuer enthalten.*

(2) Sie müssen ferner enthalten :

- 1. eine Belehrung, welches Rechtsmittel zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde es einzulegen ist,*
- 2. die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie dem Steuerpflichtigen nicht schon mitgeteilt sind,*
- 3. eine Anweisung, wo, wann und wie die Steuer zu entrichten ist,*

4. *die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist (...) ».*

Force est de constater en l'espèce que le bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités litigieux, à savoir celui ayant trait à l'année 2002 qui s'est reporté sur celui de l'année subséquente, répond en tous points aux prescriptions de l'article 211 AO précité, par renvoi au projet d'imposition du 23 février 2005, projet d'après lequel les acomptes versés à la société P. n'ont pas été acceptés et ont été rajoutés au bénéfice « *à défaut de présentation des extraits bancaires relatifs aux acomptes versés* ».

Dans ce contexte, il convient de rappeler que ledit projet d'imposition a été précédé d'un courrier du bureau d'imposition sociétés 2 du 15 décembre 2004 par lequel celui-ci a réclamé de la part de la société F. la copie du contrat original du 29 avril 2002, une copie du contrat de transfert à la société F. et les copies des extraits bancaires des acomptes versés par les actionnaires à la société P., demande de renseignements qui fut uniquement honorée partiellement par la production de la copie du contrat du 29 avril 2002 et de la copie d'un ordre de versement du 26 septembre 2002 sur 115.000.- USD.

Sans vouloir nier que l'indication des points de divergence par rapport à la déclaration initiale du contribuable puisse également comporter une motivation de redressement *en droit*, pour être d'une quelconque utilité, toujours est-il que pareille motivation en droit n'a de raison d'être qu'en présence de questions relatives à la qualification juridique des faits litigieux, ce qui n'est manifestement pas le cas en l'espèce. En effet, la seule divergence apparente ayant existé entre le bureau d'imposition sociétés 2 et la société F. concerne la preuve de la matérialité des paiements effectués au profit de la société P. et ne concerne pas la qualification juridique desdits paiements.

Partant, le moyen d'annulation tiré d'un défaut de motivation à la base de l'imposition litigieuse est à rejeter.

Concernant ensuite les moyens d'annulation tirés d'une prétendue inversion de la charge de la preuve et du reproche que l'imposition opérée ne serait pas conforme à la réalité économique de l'opération, moyens qu'il convient de toiser ensemble pour viser tous les deux la preuve de la matérialité de deux paiements effectués par des actionnaires de la société F. au profit de la société P., il échet en premier lieu de préciser que la société F. a tort en argumentant qu'il appartiendrait à l'administration de prouver que le bénéfice déclaré serait minoré et que celle-ci aurait *de facto* retenu une présomption de fraude à son encontre.

Les dispositions applicables (notamment les § 166, 170 et 171 AO) instaurent un système établissant un devoir de collaboration du contribuable.

Dès lors que le contrôle d'une déclaration d'impôt amène le bureau d'imposition à douter raisonnablement du caractère véridique et complet des déclarations, il peut - et doit - procéder à des investigations supplémentaires. En effet, aux termes du § 205 AO, « *(1) das Finanzamt hat die Steuererklärung (§166) zu prüfen. Soweit nötig, hat es tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass Lücken ergänzt und Zweifel beseitigt werden.*

(2) Trägt das Finanzamt Bedenken gegen die Richtigkeit der Erklärung, so hat es, wenn nötig, Ermittlungen vorzunehmen. Es kann den Steuerpflichtigen, falls eine Aufforderung zu schriftlicher Erklärung nicht angezeigt ist oder keinen Erfolg hat, vorladen und ihn nach den §§ 170 ff. zu Auskunft und weiteren Nachweisungen anhalten.

(3) Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zu vorherigen Äusserung mitzuteilen ».

Dans l'exercice de sa mission d'investigation, le bureau est en premier lieu amené à faire appel à la coopération du contribuable.

Aux termes du § 170 AO « (1) im Fall des § 205 Absätze 1 und 2 hat der Steuerpflichtige nach schriftlicher Mitteilung der Punkte, über die er sich äussern soll, vor dem Finanzamt zu erscheinen, wenn er nicht durch triftige Gründe daran verhindert ist. Er hat ihm wahrheitsgemäss nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu geben. (...)

(2) Das Finanzamt kann schriftliche Auskunft verlangen. »

Au vœu du § 171 AO, il incombe au contribuable de fournir la preuve de l'exactitude de ses déclarations. Ledit paragraphe précise encore que « *wo seine Angaben zu Zweifel Anlass geben, hat er sie zu ergänzen, den Sachverhalt aufzuklären und seine Behauptungen, soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen, zum Beispiel den Verbleib von Vermögen, das er früher besessen hat* » et « *er hat Aufzeichnungen, Bücher und Geschäftspapiere sowie Urkunden, die für die Festsetzung der Steuer von Bedeutung sind, auf Verlangen (§ 207) zur Einsicht und Prüfung vorzulegen* ».

Tout en posant la règle que, sous ce rapport, la charge de la preuve incombe au contribuable, le législateur a en même temps tempéré cette exigence en précisant que la preuve des déclarations ne peut être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable.

Ainsi, si en la matière la charge de la preuve est partagée entre l'administration et le contribuable, en ce sens que ce dernier est dans un premier temps appelé à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt ainsi que, dans le cadre de son devoir de collaboration, les informations lui réclamées le cas échéant par le bureau d'imposition en vue d'établir les bases d'imposition, il incombera par la suite à l'administration de qualifier sinon de rencontrer utilement les déclarations et pièces produites par le demandeur.

En l'espèce, il appartient partant à la société F. de documenter autant que possible l'apparence de la réalité économique de l'opération sous-jacente aux acomptes versées par ses actionnaires à la société P. et à conforter de la sorte la preuve de la régularité attachée à sa comptabilité.

Dans ce contexte, la société F. verse comme uniques pièces un acte de cession d'actions du 22 octobre 2002, deux factures de la société P. à l'adresse de la société F. datées au 21 respectivement 23 octobre 2002 sur 150.000.- USD et 115.000.- USD, deux attestations de la société P. datées au 28 janvier 2005 et une copie de versement « *BARCLAYS* » documentant un paiement sur 115.000.- USD intervenu en date du 26 septembre 2002.

Sur base de ces pièces, le tribunal retient que la société F. n'a pas réussi à documenter à suffisance de droit la réalité économique de l'opération sous-jacente.

En effet, d'une part, la société F. S.A. reste toujours en défaut de produire une copie du contrat de transfert des droits et obligations qu'elle aurait normalement dû conclure avec la société G., suite au contrat initial conclu entre la société P. et la société G., et, d'autre part, s'il ressort des deux attestations précitées de la société P. du 28 janvier 2005 que celle-ci a enregistré le paiement des deux factures des 21 et 23 octobre 2002, lesdites attestations ne renseignent cependant nullement l'identité de la personne ayant procédé aux dits paiements, mais se contentent de mentionner que plusieurs actionnaires de la société F. auraient procédé au règlement des montants litigieux, « *namely G. Ltd, Mr X. and Mr Y.* », affirmation qui est cependant contredite par la copie de versement du 26 septembre 2002 renseignant qu'un certain Renato BULLANI aurait procédé au versement du montant de 115.000.- USD.

A cela s'ajoute encore que l'acte de cession des actions du 22 octobre 2002 renseigne qu'une société de droit du Liechtenstein STYREFIN AG fut actionnaire à raison de 349 actions dans le capital social de la société F., capital s'élevant à 35.000.- USD (350 actions à 100.- USD), qu'à ladite date elle a cédé 171 actions à la société G. et que toutes les actions nominatives de la société F. ont ensuite été converties en actions en porteur, de sorte que le tribunal, à défaut de production d'autres pièces, est dans l'impossibilité de déterminer l'identité exacte des actionnaires de ladite société au moment du paiement des sommes respectives de 150.000.- USD et 115.000.- USD.

Partant, c'est à juste titre que le bureau d'imposition sociétés 2 n'a pas pris en considération ces deux paiements et a rajouté au bénéfice commercial le montant de 265.000.- USD, de sorte que le recours est à déclarer non fondé.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2002, le bulletin de l'impôt commercial communal 2002, le bulletin d'établissement de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier 2003 et le bulletin de l'impôt sur la fortune 2003-2004 ;

le déclare sans objet pour autant qu'il est dirigé contre le « *bulletin de l'impôt sur la fortune 2004* » ;

reçoit le recours en réformation en la forme pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal relatifs à l'année d'imposition 2003 ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

condamne la société anonyme F. S.A. aux frais.

Ainsi jugé par:

M. Schockweiler, premier vice-président,
M. Schroeder, premier juge,
M. Spielmann, juge,

et lu à l'audience publique du 16 octobre 2006 par le premier vice-président en
présence de M. Legille, greffier.

s. Legille

s. Schockweiler